Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

Numéro 35176 du rôle
Inscrit le 11 septembre 2014

Audience publique du 14 janvier 2015

Recours formé par
Monsieur ...et consort, …(Portugal),
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

Vu la requête inscrite sous le numéro 35176 du rôle et déposée le 11 septembre 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Patrice Rudatinya MBONYUMUTWA, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ...et de son épouse, Madame ..., domiciliés ensemble à P-… (Portugal), …, tendant à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 12 août 2014 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la société anonyme ...;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 octobre 2010 ;

Vu l'ordonnance du président de la première chambre du tribunal administratif du 23 octobre 2014 ayant autorisé chacune des parties à produire un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 17 novembre 2014 par Maître MBONYUMUTWA ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 8 décembre 2014 ;

Vu les pièces versées en cause ainsi que la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Rabah LARBI, en remplacement de Maître Patrice Rudatinya MBONYUMUTWA, et Monsieur le délégué du gouvernement Sandro LARUCCIA en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 15 décembre 2014.

Par courrier du 12 août 2014, référencé sous le numéro 2014-283-S1 JT, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à la société anonyme …, ci-après la société « ...», de lui fournir des renseignements pour le 19 septembre 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 19 mai 2014 de la part de l'autorité compétente française sur la base d'un côté, de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1960, ainsi que par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et les échanges de lettres y relatifs, ci-après désignée par

« la Convention », le dernier avenant ayant été approuvé par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 » et, de l'autre côté, de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par « la directive 2011/16/UE ». Ladite décision est libellée comme suit:

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 19 mai 2014 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que de la Directive 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 19 septembre 2014 au plus tard.*

Identité des personnes concernées par la demande :

- *... Date et lieu de naissance : …*
  Adresse connue : …

- *…, épouse …*
  Date de naissance : …

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant.

Afin de clarifier la situation fiscale de leurs contribuables et de vérifier si les époux ...disposent de leur foyer permanent d'habitation en France, les autorités fiscales françaises nécessitent certains renseignements.

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012 :

- *Veuillez indiquer si Monsieur et/ou Madame ...ont perçu des revenus (salaires, dividendes, jetons de présence, intérêts sur comptes courants d'associé, …) de la part de la société ... SA ?*

- *Veuillez indiquer quel type de contrat existe entre Monsieur ...et la société ... SA ;*

- *Veuillez indiquer où Madame ...a exercé son emploi en tant que salariée de la société ... SA ;*

- *Veuillez indiquer si Monsieur et/ou Madame ...se sont fait rembourser leurs frais professionnels (déplacements, téléphones, transport, nourriture, ..) et dans l'affirmative veuillez fournir le détail des frais remboursés ;*

- *Veuillez indiquer si la société ... SA met à disposition de Monsieur ...une Porsche (plaque …).*

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'a tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 11 septembre 2014, Monsieur ...et son épouse, Madame ..., ci-après « les époux ...», ont fait introduire un recours tendant à l'annulation de la décision précitée du directeur du 12 août 2014.

Par ordonnance du 23 octobre 2014, le président de la première chambre du tribunal administratif a autorisé chacune des parties à produire un mémoire supplémentaire.

Etant donné que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par « la loi du 29 mars 2013 », dispose que les demandes d'informations introduites par application de l'échange d'informations prévu à l'article 6 sont traitées suivant la procédure instaurée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements, ci-après « la loi du 31 mars 2010 », et que l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 prévoit qu'un recours en annulation est prévu contre une décision portant injonction de fournir des renseignements, seul un recours en annulation a pu être introduit contre la décision déférée portant injonction de fournir des renseignements en matière fiscale.

Le recours en annulation sous analyse est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

A l'appui de leur recours et en fait, les demandeurs, qui sont de nationalité française, expliquent résider depuis le 4 avril 2014 avec leurs trois enfants de manière permanente au Portugal et ce après avoir longtemps résidé en France. En 2010, le demandeur aurait été administrateur-délégué et salarié de la société ... au Luxembourg et en cette qualité, il aurait surtout effectué pour compte de ladite société des déplacements internationaux pour des missions de conseil en organisation industrielle et d'appui au développement commercial, mission qui aurait consisté à apporter des marchés à l'exportation. Le principal client de la société aurait été sa filiale française, la société ...... S.A.S., qui aurait été une société d'export à près de 80%, et ce, plus particulièrement en 2010 où la société luxembourgeoise aurait acquis des machines revendues au prix coutant à sa filiale française afin de lui permettre le démarrage de son activité. La société française aurait par la suite été mise en liquidation judiciaire le 29 mai 2013 et elle aurait fait l'objet d'un examen fiscal complet.

Le demandeur fait encore valoir que pour les besoins de son activité, il aurait résidé en dehors de ses déplacements internationaux à L-..., tandis que son épouse et ses enfants auraient résidé tantôt chez les parents de cette dernière en France tantôt au Luxembourg, et ce, en attendant que la situation professionnelle des demandeurs se stabilise.

La demanderesse aurait également réalisé à partir du 1er octobre 2011 des prestations pour la société ..., prestations qui auraient principalement consisté à rechercher de nouveaux produits de décoration et à effectuer des études de tendance et qu'elle aurait effectuées à partir de là où elle se serait trouvée, c'est-à-dire soit au Luxembourg, soit en France, voire à l'international pour des visites de salons.

Les demandeurs insistent encore sur le fait qu'actuellement ils n'auraient pas de résidence principale en France ou au Luxembourg puisqu'ils résideraient officiellement au Portugal depuis avril 2014.

Le demandeur explique encore qu'il aurait fait l'objet d'un examen de sa situation fiscale personnelle (« E.S.F.P. ») en France au titre de l'année 2010 suite à une dénonciation calomnieuse. Ainsi, alors même que les demandeurs auraient valablement déposé leur déclaration fiscale, les autorités fiscales françaises auraient été d'avis qu'il y avait lieu de les soumettre à un examen fiscal plus approfondi tout en commençant par une perquisition dans leur résidence secondaire en France.

Par ailleurs, les autorités françaises auraient décidé que le demandeur, en sa qualité de salarié de la société luxembourgeoise ..., n'aurait pu accomplir les prestations pour le compte de son employeur que sur le sol français et que de ce fait, ses salaires et traitements en provenance de la société luxembourgeoise devaient être imposés en France. Le demandeur souligne à cet égard qu'il n'aurait pas eu de bureau en France mais seulement au Luxembourg et qu'il se serait trouvé la plupart du temps en voyage professionnel.

Le demandeur se dit ensuite scandalisé d'avoir été soumis par décision du 7 mars 2014 à une deuxième et double imposition de ses revenus à hauteur de ….- euros en France pour l'année 2010 alors même qu'il n'y aurait pas travaillé. Il ajoute que les autorités fiscales françaises auraient ensuite décidé de le soumettre lui et son épouse à un E.S.F.P. pour les années 2011 et 2012, et ce, alors même qu'entretemps ils n'auraient plus disposé d'aucune résidence, même secondaire, en France depuis le 15 janvier 2013, date à laquelle leur famille aurait commencé à s'installer au Portugal, ce qui expliquerait que les courriers que les administrations fiscales leur auraient adressés en France et au Luxembourg n'auraient pas été réclamés.

En droit, les demandeurs sollicitent tout d'abord l'annulation de la décision directoriale déférée pour violation des formes destinées à protéger les intérêts privés en invoquant plus particulièrement un non-respect des articles 5, 6, 11 et 12 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes, ci-après « le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 ».

Les demandeurs invoquent à cet égard tout d'abord une violation de l'article 5 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 au motif qu'ils n'auraient pas été informés de la décision attaquée alors même qu'elle affecterait leurs droits, de sorte qu'il leur aurait été impossible de faire connaître leurs observations. Ce ne serait en effet que grâce à la bienveillance de la société ... qu'ils auraient pu en avoir connaissance.

Dans le même ordre d'idées, les demandeurs invoquent une violation des articles 11 et 12 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 au motif que ce serait à tort qu'ils n'auraient pas pu obtenir communication non seulement de la décision portant atteinte à leur situation mais également du dossier administratif regroupant l'ensemble de la procédure ayant conduit à

l'adoption de la décision en question. Il serait ainsi contraire à l'équité de ne pas permettre à une personne, directement et personnellement touchée par une décision d'injonction de se renseigner sur sa situation personnelle et de prendre connaissance de l'ensemble du dossier administratif et de la procédure ayant été suivie jusqu'à la prise de cette décision. De ce fait, il aurait été impossible aux demandeurs d'exercer correctement leurs droits tels que protégés à travers les deux articles précités et plus particulièrement leurs droits de la défense au sens large.

Ce serait par ailleurs à tort que le directeur aurait fondé son refus de communication du dossier administratif et de la demande d'échange de renseignements sur base de l'article 22 de la Convention, alors qu'il serait de jurisprudence que le contribuable ferait partie des personnes admises à accéder aux renseignements échangés. Il s'ensuivrait que l'autorité fiscale luxembourgeoise ne pourrait valablement refuser la communication du dossier administratif et de la demande d'échange de renseignements.

Dans le même ordre d'idées, les demandeurs sollicitent la communication du dossier administratif et de la demande d'échange de renseignements étrangère en se fondant sur l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et de les libertés fondamentales, ci-après la « CEDH ».

Les demandeurs sollicitent finalement encore l'annulation de la décision directoriale attaquée pour violation de l'article 6 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979. En effet, la motivation lacunaire à la base de la décision directoriale les aurait empêchés de connaître les raisons pour lesquelles les renseignements y énumérés seraient demandés et à quelles fins. Le refus de communication du dossier administratif et de la demande d'échange de renseignements s'apparenterait d'ailleurs également à un refus de communication des motifs.

Dans leur mémoire supplémentaire, les demandeurs soulignent à cet égard encore que ce seraient les informations demandées et échangées qui devraient être tenues secrètes et non pas les demandes d'informations. Or, le formulaire de demande d'informations envoyé par les autorités françaises aux autorités luxembourgeoises ne serait qu'un document administratif standard justifiant la démarche de demande d'informations et motivant cette demande. Ce formulaire ne constituerait toutefois en lui-même pas un renseignement échangé devant être tenu secret. Comme le formulaire aurait établi les motifs de la décision directoriale attaquée, le refus de le communiquer équivaudrait au regard de l'article 6 précité à un refus de motivation de la décision.

Le délégué du gouvernement, en se fondant sur une non-application du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 en la présente matière, conclut au rejet de ces moyens.

En ce qui concerne tout d'abord la violation alléguée de l'article 5 du règlement grand-ducal précité du 8 juin 1979 et indépendamment de la question de l'applicabilité théorique en la présente matière dudit règlement grand-ducal, le tribunal est amené à constater qu'en tant que contribuables directement visés par la décision attaquée et faisant l'objet du contrôle par les autorités françaises, les demandeurs n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 5 précité qui ne vise en effet que la collaboration de tierces personnes à l'élaboration d'une décision administrative. Il s'ensuit que le moyen tiré d'une méconnaissance de l'article 5 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 se doit de toute façon d'être écarté.

Ensuite, et toujours indépendamment de la question de l'applicabilité théorique en la présente matière du règlement grand-ducal précité du 8 juin 1979, le tribunal constate qu'à travers l'invocation d'une violation des articles 6, 11 et 12 dudit règlement grand-ducal, les demandeurs critiquent en substance que leurs droits de la défense auraient été violés du fait que la demande de renseignements française ne leur aurait pas été communiquée avant l'introduction de leur recours contentieux, notamment suite à une demande afférente de leur litismandataire adressée au directeur, et qu'en raison de l'absence de prise de connaissance de leur situation personnelle et du défaut de motivation suffisante de la décision directoriale déférée, il leur aurait été impossible de préparer utilement leur recours en justice.

Or, s'il est exact que la demande de renseignements émanant des autorités françaises n'a pas été portée à la connaissance des demandeurs avant l'introduction de leur recours contentieux, il n'en demeure pas moins que cette demande a été déposée par la partie étatique au greffe du tribunal administratif en date du 8 octobre 2014, ensemble avec son mémoire en réponse. Ladite demande a par ailleurs été communiquée au litismandataire des demandeurs par le greffe du tribunal administratif en date du 17 octobre 2014.

Par ailleurs, suite à une demande afférente du litismandataire des demandeurs en date du 22 octobre 2014, le tribunal a par ordonnance du 23 octobre 2014 accordé à chacune des parties l'autorisation de déposer un mémoire supplémentaire afin de prendre notamment position par rapport à la demande de renseignements étrangère ainsi communiquée.

Or, en l'espèce, la communication de la demande d'échange de renseignements des autorités françaises au litismandataire des demandeurs par la voie du greffe du tribunal administratif en date du 17 octobre 2014 et la possibilité leur accordée de produire un mémoire supplémentaire après avoir consulté cette demande d'échange de renseignements, et ce, dans des conditions qui ne les ont pas désavantagés par rapport à la partie adverse, sont de nature à réparer l'atteinte aux droits de la défense et au principe du contradictoire soulevés à juste titre par les demandeurs.

Par ailleurs, en ce qui concerne la motivation d'un point de vue purement formel de la décision directoriale, motivation qui doit être appréciée en tenant compte du contenu de la demande de renseignements des autorités françaises communiquée en cours de procédure contentieuse ainsi que des renseignements fournis par la partie étatique, force est de relever que tant la décision directoriale que la demande de renseignements relatent le descriptif du cas d'imposition et identifient les demandeurs comme les contribuables faisant l'objet d'un contrôle fiscal en France, étant précisé qu'un éventuel caractère lacuneux du descriptif du cas d'imposition concerné tel que contenu dans la demande de renseignements française et repris dans la décision directoriale aurait pour conséquence une annulation de la décision directoriale en raison du défaut de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités et non pas en raison d'un défaut de motivation suffisante d'un point de vue strictement formel.

Au vu des développements qui précèdent, les moyens fondés sur une violation des articles 6, 11 et 12 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 et *a fortiori* sur une violation des droits de la défense des demandeurs sont à écarter pour ne pas être fondés.

Dans la mesure où, tel que relevé ci-avant, le dossier administratif se composant de la demande d'échange de renseignements étrangère a été déposé au greffe du tribunal administratif et a été communiqué au mandataire des demandeurs le 17 octobre 2014, la

demande tendant à voir ordonner la communication dudit dossier administratif est devenue sans objet.

Quant à la légalité interne de la décision attaquée, les demandeurs invoquent tout d'abord une violation de l'article 22 de la Convention et de l'article 6 de la loi précitée du 29 mars 2013. Ils font à cet égard valoir qu'en l'espèce, la finalité de la demande d'échange de renseignements des autorités françaises serait de clarifier la situation fiscale de leurs contribuables et de vérifier si les époux ...ont un foyer permanent d'habitation en France. Or, dans la mesure où ils ne seraient pas contribuables français et ne résideraient plus en France depuis 2013, respectivement depuis 2014, les renseignements demandés ne seraient donc, quant à leur finalité, pas de nature à clarifier leur situation mais s'apparenteraient clairement à une pêche aux renseignements. Le même constat s'imposerait en ce qui concerne la pertinence intrinsèque des renseignements demandés.

Ainsi, concernant l'année 2010, les demandeurs soulignent que l'E.S.F.P. mené en France aurait été clos par un courrier du 7 mars 2014, soit antérieurement à la demande française de renseignements du 19 mai 2014, et il aurait été procédé à une seconde et double imposition des revenus des demandeurs à hauteur de ….- euros, et ce, au motif que le demandeur ne pouvait réaliser ses prestations pour la société luxembourgeoise que sur le sol français. Il s'ensuivrait que toute demande d'information relative à cette période ne serait vraisemblablement pas pertinente à la date à laquelle elle aurait été formulée puisque les autorités fiscales françaises auraient déjà pris leur décision et il ne pourrait dès lors s'agir que d'une pêche aux renseignements.

De manière générale, les demandeurs estiment que la demande de renseignements pour les années 2010 à 2012 concernerait des informations absolument non pertinentes pour la détermination du lieu d'imposition. Ainsi, la question des remboursements de frais professionnels auprès de la société ... ne présenterait aucun intérêt si ce n'est celui de rechercher le lieu d'imposition de la société ... elle-même qui ne serait toutefois pas visée par la demande.

Le même constat s'imposerait selon les demandeurs pour ce qui est de la question de savoir si la société ... met à la disposition du demandeur une Porsche dans le cadre de ses déplacements professionnels alors qu'il s'agirait d'informations concernant la société elle-même et non les demandeurs et qui ne permettraient dès lors pas de déterminer le lieu d'imposition ou le foyer permanent d'habitation ou encore la situation fiscale des demandeurs.

Il apparaîtrait dès lors que la demande de renseignements étrangère excèderait « un cas d'imposition déterminé » et ne présenterait aucun lien effectif avec le cas d'imposition des demandeurs, de sorte qu'il ne pourrait y avoir de pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Les demandeurs estiment qu'en tout état de cause la décision attaquée serait contraire à l'article 22 de la Convention et à l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 alors qu'elle tendrait à obtenir et à continuer aux autorités françaises des renseignements ne pouvant être considérés comme vraisemblablement pertinents dans le cadre de leur imposition. Le but de la demande consisterait en effet uniquement à procéder à une double imposition telle que celle qui aurait été opérée pour l'année 2010 et ce en flagrante violation de la convention fiscale bilatérale et plus particulièrement de son article 14. Le demandeur insiste à cet égard sur le fait qu'il aurait

été administrateur délégué et salarié de la société ... et qu'il n'aurait pas effectué de mission supérieure à 183 jours sur le sol français, son travail ayant été réalisé à partir du Luxembourg, sinon de manière internationale.

Finalement, les demandeurs font valoir qu'ils ne seraient pas résidents français, de sorte qu'il n'existerait aucun élément de rattachement avec la France dans le cadre d'une imposition sur les revenus et que les autorités fiscales françaises n'auraient dès lors aucun droit d'analyser leur situation fiscale.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Aux termes de l'article 22, paragraphe 1, de la Convention précitée, « *Les autorités compétentes des Etats contractants échangent des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la* […] *Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1* ».

Il échet de relever qu'en ce qui concerne le rôle du tribunal en la matière, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, d'une part, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, de seconde part, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, de troisième part, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui concerne ce dernier critère, il y a lieu de relever que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente espèce, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle à la base de la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant[1]. Ce contrôle doit se faire dans l'Etat requis, alors qu'il appartient de vérifier si les conditions pour un échange de renseignements sont bien remplies, et notamment si l'Etat requérant a suffi à son obligation d'établir la pertinence vraisemblable de l'information sollicitée dans le cadre de la demande de renseignements.

Il suit des considérations qui précèdent que le rôle du juge administratif, en ce qui concerne le contrôle de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, est limité, en la présente matière, d'une part, à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués, et, d'autre part, au contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, c'est-à-dire s'il existe un lien probable entre le cas d'imposition mis en avant par l'autorité requérante et les informations sollicitées. En conséquence, tel que relevé ci-avant, il n'appartient pas au juge luxembourgeois de procéder, en la présente matière, à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'autorité requérante.

[1] Trib. adm. 6 février 2012, n° 29592 du rôle, disponible sous www.ja.etat.lu

Il s'ensuit que les intéressés ne sauraient être admis à apporter la preuve, au cours de la phase contentieuse, que les explications soumises par l'Etat requérant reposent sur des faits inexacts, cette faculté imposerait en effet au tribunal de se livrer à un contrôle de la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements de l'autorité étrangère. Or, ce débat doit être porté par le demandeur devant les autorités compétentes de l'Etat requérant.

La limitation du rôle du juge administratif en la présente matière, tel que défini ci-avant, est encore en phase avec l'interprétation donnée par le Conseil d'Etat dans son avis complémentaire du 2 février 2010, n°6072-6, par rapport à l'article 6 de la loi du 31 mars 2010 précitée. En effet, le Conseil d'Etat retient que « *Le rôle des administrations fiscales se cantonne à examiner si la demande d'échange de renseignements émanant de l'autorité compétente de l'Etat requérant satisfait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par les conventions en cause. La décision portant injonction de fournir les renseignements par l'Etat requérant, ne constitue donc pas une décision de fond, ce qui exclut encore l'application de la procédure administrative non contentieuse. Il en va de même a fortiori du recours juridictionnel contre une telle décision, qui ne consiste que dans un recours en annulation. Le juge administratif ne dispose en effet d'aucun pouvoir d'appréciation du bien-fondé des motifs à la base de la demande de l'autorité étrangère* ».

Les dispositions figurant à l'article 22, paragraphe 1, de la Convention ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles lettres « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants : « *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

Il s'ensuit qu'une demande d'échange de renseignements émanant des autorités compétentes françaises est *a priori* conforme au commun accord des parties contractantes si elle décrit l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis et le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

En l'espèce, seule la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités par rapport au cas d'imposition concerné est litigieuse, de sorte que l'analyse du tribunal se limitera à l'interprétation de cette notion.

A cet égard, force est au tribunal de constater de prime abord que les obligations des autorités luxembourgeoises dans le cadre du système d'échange d'informations sur demande tel qu'il est organisé par la directive 2011/16/UE sont fixées à l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 qui a la teneur suivante : « *A la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives* ».

Afin de circonscrire le contenu du contexte factuel dans le cadre duquel sont sollicitées sur base de la loi du 29 mars 2013 précitée les informations de la part des autorités de l'Etat requis, et qui doit être communiqué par l'autorité requérante à l'autorité requise, le tribunal est amené à se référer par ailleurs au considérant n°9 du préambule de la directive 2011/16/UE qui définit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : « *Il importe que les Etats membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre Etat membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la « pertinence vraisemblable » vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les Etats membres ne sont pas libres d'effectuer des « recherches tous azimuts » ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez souplement pour ne pas faire obstacle à un échange de renseignements effectif* »[2].

En outre, le tribunal est amené à constater qu'à travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'Avenant signé le 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* »[3], de sorte que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après dénommé le « *Modèle de convention* », relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, en tenant compte des modifications ultérieures sans qu'il ne soit pour autant permis de s'appuyer sur des commentaires qui auraient pour effet de modifier l'étendue ou les modalités des engagements mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la convention de double imposition ratifiée par eux, ainsi que sur le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006 dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

Il appartient dès lors au tribunal de vérifier si l'évolution du standard international par rapport à cette notion, tel qu'entériné par la mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant du 17 juillet 2012, respecte

---

[2] Trib. adm. 20 octobre 2014, n° 34750 du rôle ; Trib. adm. 6 novembre 2014, n° 34741, disponibles sous www.ja.etat.lu

[3] Voir Projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. Parl. 6072, commentaire des articles, p. 27.

les confins des engagements mutuels correspondant à la volonté commune des Etats signataires[4].

A cet égard, le tribunal est amené à conclure que cette analyse doit nécessairement se faire sur base du fait que les échanges de lettres afférentes à la Convention, entérinée par le législateur à travers la loi du 31 mars 2010, indiquent que « *La référence aux renseignements « vraisemblablement pertinents » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible* (…) ».

S'il est exact que les explications contenues aux paragraphes 5, 5.1, 5.2 et 5.3 de la mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant du 17 juillet 2012 par rapport aux renseignements qui sont susceptibles d'être échangés ainsi que les exemples cités au paragraphe 8 de la mise à jour précitée, élargissent qualitativement la notion de « *pertinence vraisemblable* », ces éclaircissements ne sont néanmoins pas contraires à la volonté consignée par le Luxembourg et la France en 2009. En effet, en admettant que la référence aux renseignements « *vraisemblablement pertinents* » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, les parties contractantes ont eu l'intention de ne pas prévoir de limites quant aux informations échangeables dans la mesure où elles sont susceptibles d'éclairer le cas d'imposition visé, la seule limite étant la « *pêche aux renseignements* ».

Par voie de conséquence, le tribunal est amené à conclure que le seul critère à prendre en compte est celui de savoir si les renseignements sont susceptibles de se révéler pertinents dans le cadre du solutionnement du cas d'imposition dans l'Etat requérant[5].

La demande d'échange de renseignements n'est à qualifier de « *pêche aux renseignements* » que si elle porte sur des informations qui sont manifestement étrangères au cas d'imposition visé, en ce sens qu'aucun lien juridique ou factuel n'existe entre le cas d'imposition visé, respectivement le contribuable visé, et l'information sollicitée, de sorte qu'« *il est peu probable* [que les renseignements demandés] *aient un lien avec une enquête ou un contrôle en cours* »[6].

En l'espèce, il échet de constater que la demande française expose qu'un contrôle fiscal est en cours en France à l'encontre des époux ...en matière d'impôt sur le revenu, ladite demande indiquant encore que les contribuables, qui étaient domiciliés en France jusqu'en 2010, n'ont « *pas coopéré avec les autorités chargées de l'enquête* » et qu'ils seraient présumés « *avoir dissimulé des faits, transactions, revenus, produits et autres éléments* », voire d'être impliqués « *dans une fraude fiscale* ». Ladite demande précise encore que « *le contribuable a présenté une déclaration fiscale uniquement pour l'année 2010* » et que « *la date du déménagement au Luxembourg mentionnée sur leur déclaration de revenu est le 01/02/2010* » et que « *l'adresse au Luxembourg est : …* ». La demande indique par ailleurs que « *les éléments en possession du service tendent à démontrer, tant au regard du droit interne que du droit conventionnel, que les époux ...disposent de leur foyer permanent d'habitation en France au titre des années 2010, 2011 et 2012* » et que de ce fait, « *le service souhaiterait obtenir des informations auprès de la SA ..., dont M. ...est administrateur-délégué et Mme ...salariée* ».

---

[4] Cour adm. 2 mai 2013, n° 32185 C du rôle, disponible sous www.ja.etat.lu
[5] Trib. adm 6 novembre 2014, n° 34741 du rôle et Trib. adm. 3décembre 2014, n° 35280 du rôle.
[6] idem

Le tribunal constate dès lors, d'un côté, que les époux ...ont un lien direct avec la société ..., le demandeur ayant été administrateur délégué de ladite société et la demanderesse ayant été salariée de la même société au cours des années d'imposition litigieuses. De l'autre côté, les questions posées à travers l'injonction déférée ont toutes trait à la nature des activités exercées par les époux ...pour compte de la société ..., ainsi qu'au lieu de prestation de ces mêmes activités et aux rétributions, en espèces et en nature, obtenues pour ces activités, de sorte à ne pas être étrangères au cas d'imposition visé consistant en effet à déterminer s'ils ont exercé pendant les années d'imposition litigieuses leurs activités professionnelles pour compte de la société ... au Luxembourg et *a fortiori* à déterminer le lieu d'imposition des revenus perçus par les demandeurs en contre partie des prestations effectuées pour compte de la société luxembourgeoise. Le tribunal constate à cet égard encore qu'il ne résulte pas des éléments lui soumis que la mise en recouvrement du dossier fiscal des demandeurs pour l'année 2010 serait d'ores et déjà clôturée. En effet, il échet de relever, à l'instar de la partie étatique, que le courrier du 7 mars 2014, intitulé « *Réponse aux observations du contribuable* », ne constitue qu'une prise de position des autorités françaises par rapport aux observations leur transmises par les demandeurs le 13 février 2014 en réponse à une proposition de rectification leur envoyée le 24 décembre 2013. Il y a dès lors lieu de conclure de ce qui précède que toutes les informations sollicitées suffisent au critère de pertinence vraisemblable, de sorte que la société ... a, sous réserve qu'elle en a connaissance, l'obligation de les transmettre au directeur.

Pour être tout à fait complet, le tribunal est encore amené à relever que les contestations émises en l'espèce par les demandeurs par rapport à leur résidence fiscale doivent s'analyser en une question devant être résolue dans le cadre d'un éventuel recours au fond dans l'Etat requérant, cette question étant étrangère au litige actuellement soumis aux autorités luxembourgeoises.

Les demandeurs critiquent ensuite la décision directoriale dans la mesure où il ne serait pas établi que les autorités fiscales françaises auraient épuisé les voies de droit interne avant de recourir à l'échange de renseignements conformément à l'article 18 de la loi du 29 mars 2013. Dans leur mémoire supplémentaire, les demandeurs critiquent plus particulièrement le fait que les autorités fiscales françaises n'aient pas d'abord adressé leur demande d'information à eux avant de s'adresser aux autorités luxembourgeoises, ce d'autant plus qu'ils auraient déjà été au courant de l'existence d'un examen de leur situation fiscale personnelle pour les années 2011 et 2012, les demandeurs soulignant à cet égard de nouveau que l'examen relatif à l'année 2010 serait quant à lui déjà clôturé. Par ailleurs, comme les renseignements demandés concerneraient la société ..., les demandeurs sont d'avis que les autorités françaises auraient pu consulter les données comptables au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg, ce qu'elles n'auraient toutefois pas fait.

En ce qui concerne la violation alléguée de l'article 18, paragraphe 1, de la loi du 29 mars 2013, celui-ci stipule que « *l'autorité requise luxembourgeoise fournit à l'autorité requérante les informations visées à l'article 6, à condition que l'autorité requérante ait déjà exploité les sources habituelles d'information auxquelles elle peut avoir recours pour obtenir les informations demandées sans risquer de nuire à la réalisation de ses objectifs* ».

Ainsi, les autorités fiscales luxembourgeoises ne sont habilitées à transmettre aux autorités requérantes les informations visées à l'article 6 de ladite loi, à savoir les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et pour l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts concernés dont

elles disposent ou qu'elles obtiennent à la suite d'enquêtes administratives qu'à condition que l'autorité requérante ait déjà exploité les sources habituelles d'information auxquelles elle peut avoir recours pour obtenir les informations demandées sans risquer de nuire à la réalisation de ses objectifs.

En l'espèce, il ne ressort pas des éléments à la disposition du tribunal que les autorités fiscales françaises n'auraient pas épuisé leurs sources habituelles d'information avant de s'adresser aux autorités luxembourgeoises. Il ressort au contraire des pièces versées par les demandeurs que les autorités fiscales françaises ont tenté à plusieurs reprises de prendre contact avec eux en leur envoyant notamment par différents moyens et à différentes adresses un avis d'examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle portant sur les années 2011 et 2012, courriers qui ont toutefois à chaque fois été retournés aux autorités françaises. Par courrier du 10 mars 2014, les autorités fiscales françaises ont par ailleurs invité les demandeurs à un entretien pour le 3 avril 2014 afin de fournir des précisions sur la conduite de l'examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle, étant à cet égard relevé que le tribunal ne dispose d'aucune information quant à la tenue ou non de cette entrevue. Il ressort par ailleurs d'un courrier du 7 mars 2014 adressé par les autorités fiscales françaises aux demandeurs que l'attention de ces derniers a été portée sur le fait que malgré des demandes en ce sens, ils n'avaient produit aucun élément permettant d'établir que l'activité salariée du demandeur avait été exercée au Luxembourg, les demandeurs ayant été expressément invités à fournir tout document permettant d'établir l'exercice effectif en 2010 de cette activité au Luxembourg pour le compte de la société .... D'ailleurs, tel que relevé ci-avant, il ne ressort pas des éléments soumis au tribunal que la mise en recouvrement du dossier fiscal des demandeurs pour l'année 2010 serait d'ores et déjà clôturée.

Au vu de ce qui précède, les demandeurs ne sauraient en tout état de cause reprocher aux autorités fiscales françaises de ne pas avoir tenté de collaborer avec eux pour obtenir les renseignements sollicités. Le tribunal relève d'ailleurs également qu'il ressort du courrier du 7 mars 2014 que les autorités fiscales françaises ont bien consulté les comptes de la société ... de l'année 2010 sur les banques de données publiques, mais que les informations ayant ainsi pu être recueillies n'ont manifestement pas permis d'obtenir des réponses à toutes leurs interrogations, de sorte que les demandeurs ne sauraient valablement leur reprocher de ne pas avoir consulté les données comptables de la société auprès du registre de commerce et des sociétés de Luxembourg. Au vu des développements qui précèdent et dans la mesure où la demande d'échange de renseignements n'a été introduite que le 19 mai 2014, soit plus d'un mois après l'émission des courriers précités des 7 et 10 mars 2014, elle ne saurait être qualifiée de prématurée.

Il s'ensuit que le moyen fondé sur une violation de l'article 18 de la loi du 29 mars 2013 précité est à rejeter pour ne pas être fondé.

Les demandeurs invoquent encore une violation de l'article 8 de la CEDH au motif que la décision directoriale déférée porterait gravement atteinte au respect de leur vie privée en indiquant, sinon en suggérant à un tiers, à savoir à la société ..., l'existence d'un contrôle fiscal à leur encontre. Cette même décision porterait également atteinte aux relations de confiance entre parties dans la mesure où elle discréditerait les demandeurs, ces derniers estimant encore que la communication à la France de données relatives à des résidents portugais, contribuables luxembourgeois, constituerait une ingérence inadmissible d'une autorité étrangère non autrement justifiée par un intérêt supérieur.

Comme il vient d'être rappelé ci-avant, le contrôle auquel doivent procéder les autorités luxembourgeoises constitue un contrôle purement formel consistant à vérifier si la demande étrangère contient toutes les indications nécessaires en vertu des dispositions légales. Il s'ensuit que si d'éventuelles questions de violation de la CEDH devaient se poser, celles-ci devraient être soulevées dans le cadre de la procédure initiée dans l'Etat requérant. Il n'appartient partant pas aux autorités de l'Etat requis d'examiner si la procédure initiée par l'Etat requérant à l'encontre des personnes visées par une demande d'échange de renseignements est de nature à violer l'une des dispositions précitées de la CEDH.

Ce moyen est dès lors à rejeter pour ne pas être fondé.

Finalement, les demandeurs invoquent encore une violation de l'article 23 de la loi du 29 mars 2013, ainsi que de la loi du 2 août 2002 relative à la protection des personnes à l'égard du traitement des données à caractère personnel et notamment de son article 26, article qu'ils se contentent de citer sans autre explication circonstanciée.

Or, le demandeur, dans le cadre d'un recours en annulation, doit formuler les moyens à la base de son recours avec une précision telle que le tribunal appelé à statuer soit mis en mesure d'analyser *in concreto* la légalité de la décision déférée. Il lui incombe de fournir des éléments concrets sur lesquels il se base aux fins de voir établir l'illégalité qu'il allègue. Dans la mesure où le tribunal n'est pas en mesure de prendre position par rapport aux moyens simplement suggérés, sans être soutenus effectivement, le moyen fondé sur une prétendue violation non autrement étayée de l'article 23 de la loi du 29 mars 2013, respectivement de l'article 26 de la loi du 2 août 2002 précitée est à écarter pour ne pas être fondé.

Les demandeurs sollicitent finalement encore l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 2.500.- euros sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée, demande qui est à rejeter comme non fondée eu égard à l'issue du litige.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare non fondé, partant en déboute ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure telle que formulée par les demandeurs ;

condamne les demandeurs aux frais ;

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 14 janvier 2015 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann s. Marc Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 15/1/2015
Le Greffier du Tribunal administratif